

# Cadernos Jurídicos

Ano 21 - Número 55 - Julho-Setembro/2020

## Paradigmas jurídicos no pós-pandemia



Escola Paulista da Magistratura  
São Paulo, 2020

# Pandemia e tributação: tempo de reflexão

**Renato Siqueira De Pretto<sup>1</sup>**

Juiz de Direito no Estado de São Paulo

**Sumário:** Introdução; 1. Dever de pagar tributos; 2. Covid-19 e atuação legislativa tributária; 3. Covid-19 e atuação jurisdicional tributária; 4. Novos rumos tributários e o controle jurisdicional; 5. Conclusão.

## Introdução

Por meio do presente artigo, trazemos à discussão o tratamento devotado ao Direito Tributário durante o período da Pandemia de Covid-19.

Em 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou a pandemia referida, haja vista o contágio humano pelo novo coronavírus (Sars-CoV-2). De forma súbita, nosso país, diante de solicitação do Presidente da República, por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020, igualmente, reconheceu, pelo Decreto Legislativo nº 6 do Congresso Nacional, de 20 de março de 2020, o estado de calamidade pública até 31 de dezembro de 2020. Essa deliberação relaciona-se com as diretrizes do art. 65 da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), de 4 de maio de 2000, notadamente para a dispensa do atingimento dos resultados fiscais previstos no art. 2º da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019, e da limitação de empenho de que trata o art. 9º da mesma Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Nessa trilha, exige-se, agora, a busca do meio-termo à manutenção da fonte de financiamento do Estado, sobretudo pela tributação, em contrapartida à grave crise sanitária e econômica instalada no território nacional. Demandas judiciais nas quais se intenta a suspensão e/ou a prorrogação do pagamento de tributos, projetos legislativos visando à criação e à majoração de tributos, sobrevivência de empresas e manutenção de empregos são os fatores elementares à problemática da equação flexibilização *versus* robustecimento das obrigações tributárias.

## 1. Dever de pagar tributos

Em virtude da pandemia global causada pelo “Covid-19”, o Estado brasileiro teve de devotar, com prioridade inquestionável, medidas para prevenção da propagação da enfermidade, assim como para o restabelecimento da saúde dos cidadãos efetivamente enfermos. Estabeleceram-se isolamento social, quarentena, proteção primordial para indivíduos em grupo de risco, aparelhamento dos leitos nos hospitais, acarretando, em

<sup>1</sup> Mestre em Sistema Constitucional de Garantia de Direitos pela ITE/Bauru. Doutor em Direito do Estado pela PUC/SP. Professor Universitário (PUCCAMP), Professor Assistente dos Cursos de Especialização da Escola Paulista da Magistratura (EPM) em Campinas e Professor de Direito Tributário do Complexo de Ensino Renato Saraiva (CERS). Coordenador do Núcleo de Estudos em Direito Constitucional da Escola Paulista da Magistratura.

contrapartida, severa paralisação econômica, que colocou em xeque a preservação do trabalho e da renda.

Entra, dessa forma, em cenário, a relevância da norma tributária como instrumento de combate ao dilema “salvaguarda da saúde *versus* amparo da ordem econômica”. Nessa conjuntura, a tributação deve espelhar dupla finalidade: formação de receita ao Estado e proteção ao contribuinte.

É notória a custódia, pela Constituição de 1988, dos direitos fundamentais. O amplo leque de direitos constante em seu art. 5º, com setenta e oito (78) incisos, além dos demais direitos fundamentais existentes ao longo do Texto Constitucional, em cotejo com sua localização logo no início da Carta de 1988, antes mesmo da organização do Estado e dos Poderes, retrata a magnitude da matéria pelo Constituinte de 1987-1988. No entanto, esses direitos geram também deveres fundamentais,<sup>2</sup> dentre eles o de pagar tributos.

Lembremo-nos que “todos os direitos têm custos públicos”, seja os sociais, cuja visibilidade, por intermédio de prestações estatais, é mais perceptível, seja os direitos negativos, clássicos, ensejando a cooperação social e a responsabilidade individual.<sup>3</sup>

A Constituição Federal, entre os arts. 145 e 162, regulamentou o sistema tributário nacional, destacando, dentre outras tarefas à classe política, a criação de tributos à consecução, pelo Estado, das inúmeras políticas públicas instituídas, respeitadas sempre as limitações constitucionais ao poder de tributar. Trata-se da adoção do modelo de Estado Democrático Fiscal, pressupondo relação do tributo com a liberdade, os direitos fundamentais, os princípios constitucionais relativos à segurança (legalidade) e justiça (capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade) e com o retorno da relevância de sua destinação pública.<sup>4</sup>

Por consequência, em particular pelo princípio estrutural da solidariedade (oriundo do art. 3º da Constituição e, assim, reportado pelo Supremo Tribunal Federal nas ADIs nº 3.105 e nº 3.128), todos podem ser chamados a participar do financiamento do Estado, observada sua capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal), correspondente ao conteúdo inerente à preservação do mínimo vital (art. 1º, inciso III, da Constituição) e à vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição). De fato, o Direito Tributário não se reflete apenas na relação cidadão/Estado, mas, igualmente, no vínculo recíproco entre os cidadãos, configurando um direito da coletividade.<sup>5</sup>

Aludido dever, por força do princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição), é aferido, tipicamente, pelos Poderes Legislativo e Executivo, participantes do processo legislativo que culmina na criação do tributo. Ao Judiciário, contudo, atribui-se a função primordial de avaliar o equilíbrio na relação Estado/contribuinte, examinando a

<sup>2</sup> Na Constituição da República Italiana, de 1947, por exemplo, esse dever fundamental é explícito, consoante se denota da redação de seu art. 2º: “A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”.

<sup>3</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 19-21, 2015.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v. 4, p. 24-25.

<sup>5</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

compatibilidade, ou não, da tributação com as normas de competência e de limitações ao poder de tributar instituídas constitucionalmente.<sup>6</sup>

A instabilidade gerada pela pandemia tem provocado a propositura de ações judiciais voltadas, muitas vezes, à suspensão de obrigações tributárias, haja vista a tensão entre o resguardo do direito social à saúde e o amparo do direito ao livre exercício de atividade econômica. Logo, a rigor, a explicitação dos espaços entre os poderes, para minorar os efeitos dessa inquietude, que deve se balizar pela independência e harmonia (art. 2º da Constituição), impedindo que um dos poderes avance sobre o núcleo essencial da função típica de outro, sob pena de preocupante inconstitucionalidade por afronta à cláusula pétrea do inciso III do § 4º do art. 60 de nossa Lei Fundamental.

## 2. Covid-19 e atuação legislativa tributária

Uma vez instaurado o estado de calamidade pública derivado do Covid-19, o Estado brasileiro viu-se compelido a reagir. No exercício das competências federativas, a União detém competência administrativa exclusiva, prevista no art. 21 inciso XVIII, da Constituição, para planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações. Em 6 de fevereiro de 2020, tivemos a edição da Lei nº 13.979, que dispôs “sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do Coronavírus responsável pelo surto de 2019”. Publicaram-se, da mesma maneira, vários outros atos normativos ao combate da pandemia.<sup>7</sup>

De modo concorrente, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a teor do art. 23, inciso II, da Constituição, também devem atuar de forma coordenada com a União à implementação das políticas públicas essenciais de combate à pandemia.<sup>8</sup>

Em reforço, o Decreto Legislativo nº 6 de 2020, instituiu, ao acompanhamento da situação fiscal e à execução orçamentária e financeira das medidas pertinentes à emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid-19), uma Comissão no âmbito do Congresso Nacional, composta por 6 (seis) deputados e 6 (seis) senadores, com igual número de suplentes. Essa Comissão, mensalmente, reúne-se com o Ministério da Economia, para avaliar a situação fiscal e a execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas à emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus (Covid-19). Além disso, bimestralmente, a Comissão executa audiência pública com a presença do Ministro da Economia para apresentação e avaliação de relatório circunstanciado da situação fiscal e da execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas ao coronavírus (Covid-19), que deverá ser publicado pelo Poder Executivo antes da referida audiência.

Algumas medidas já foram tomadas ante a perda de receita no âmbito privado ao cumprimento das obrigações tributárias, seja para reduzir, seja para suspender exigências tributárias. No plano federal, em particular pela extensão de incidência das normas

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 13.

<sup>7</sup> Disponível em: <https://bit.ly/2CIsHyS>. Acesso em: 19 jul. 2020.

<sup>8</sup> Essa questão de atuação cooperada entre os entes federados durante a pandemia de Covid-19 inclusive foi objeto de julgamento por nossa Suprema Corte na ADI 6341 MC-Ref/DF, rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ o ac. Min. Edson Fachin, julgamento em 15.4.2020.

a todo o território nacional, de modo exemplificativo, destacam-se na esfera do Direito Tributário: Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 152/20; Resolução CAMEX nº 17/20; Decreto nº 10.285/20; Portaria CARF nº 8.112/20; Portaria RFB nº 543/20; Portarias PGFN nº 7.820/20 e nº 7821/20; MP nº 932/20; Portarias nº 103/20 e nº 139/20 do Ministério da Economia; Resolução CODEFAT nº 851/20; IN SRF 1.927/20; Portaria Conjunta PGFN e a RFB nº 555/20.

Visualizam-se, por meio de referidos atos normativos, em rol não exaustivo: a prorrogação do prazo para pagamento dos tributos federais no âmbito do Simples Nacional; o estabelecimento de alíquota zero ao Imposto de Importação e ao IPI para produtos médicos, hospitalares e outros necessários ao combate à pandemia causada pelo Covid-19; a simplificação e agilidade do despacho aduaneiro de mercadorias importadas destinadas ao combate da Covid-19; mudanças no atendimento perante a Receita Federal; suspensão dos atos processuais no âmbito da Receita Federal e do CARF; ampliação de prazo de validade da certidão de débitos (negativa ou positiva com efeito de negativa) por 90 (noventa) dias; suspensão de procedimentos administrativos de cobrança e exclusão de parcelamento; possibilidade de transação extraordinária; redução de contribuições direcionadas ao Sistema “S”.

Em 27 de maio de 2020, houve a edição da Lei Complementar nº 173, que estabeleceu “o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19)”, centrando-se: a) na suspensão de pagamento de dívidas contratadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios com a União; b) na reestruturação de operações desses mesmos entes federados quanto ao sistema financeiro e a instituições multilaterais de crédito; c) no repasse de recursos pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios no exercício financeiro de 2020.

Deveras, cabe aos Poderes Legislativo e Executivo, ou seja, à deliberação majoritária, observadas as diretrizes constitucionais, a moldura primária do planejamento orçamentário. A atuação contramajoritária do Judiciário, nessa senda, pode resultar prejuízo à isonomia material e à capacidade contributiva, fazendo com que os custos das despesas ordenadas sejam suportados por toda a sociedade, mesmo sem que os contribuintes atuais ou futuros tenham aquiescido.<sup>9</sup>

### 3. Covid-19 e atuação jurisdicional tributária

Malgrado a implementação de políticas públicas não integre a função típica do Poder Judiciário, em virtude da abrangência da Constituição de 1988 e da expansão da jurisdição constitucional que dela derivou,<sup>10</sup> o Judiciário tem sido chamado à participação em citada seara, a pretexto de proteção de direitos inscritos na Lei Maior, o que não passou em branco, no campo tributário, diante da pandemia de Covid-19.

<sup>9</sup> OLIVEIRA, Fernando Fróes. Finanças públicas, economia e legitimação: alguns argumentos em defesa do orçamento autorizativo. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 702-708.

<sup>10</sup> Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmiento, ao abordarem os impactos do neoconstitucionalismo, destacam como um de seus fenômenos, a “judicialização da política e das relações sociais, com um significativo deslocamento de poder da esfera do Legislativo e do Executivo para o Poder Judiciário”. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 202-203.

Por conseguinte, ações judiciais voltadas à suspensão e/ou prorrogação do cumprimento de obrigações tributárias desaguarão nos tribunais.

Motivaram esses pleitos, especialmente, a incapacidade de empresas de continuarem solvendo seus deveres tributários em razão das restrições originadas de decretos governamentais, os quais impuseram o fechamento dos estabelecimentos que não exercessem atividades essenciais como medida de resguardo à disseminação do novo coronavírus.

A título de exemplificação, no Agravo de Instrumento nº 2062467-83.2020.8.26.0000, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, fincado no direito ao livre exercício de atividade econômica, nos moldes do parágrafo único do art. 170 da Constituição, determinou, a certo contribuinte, a suspensão das medidas punitivas por eventual descumprimento de obrigações tributárias decorrentes do não pagamento de tributos ao Estado.

Em outras ações benéficas aos contribuintes, a fundamentação utilizada cingiu-se: ao estado de calamidade pública como caracterizador de caso fortuito ou força maior; à inviabilização da atividade econômica empresarial; à função socioeconômica da empresa como móvel à suspensão e/ou prorrogação do cumprimento das obrigações tributárias à satisfação primária das obrigações trabalhistas e comerciais, sendo que numa das ações a tutela provisória que prorrogou o pagamento por três (3) meses, condicionou, mensalmente, a prestação de informação pelo autor quanto ao número de empregados demitidos sem justa causa no mês anterior; à proporcionalidade e à razoabilidade; à aplicação da antiga Portaria nº 12, de 20 de janeiro de 2012, do Ministério da Fazenda — atual Ministério da Economia.<sup>11</sup> Nos autos do Mandado de Segurança nº 1013642-06.2020.4.01.3800, o magistrado ponderou que deveria ser atribuída prioridade ao pagamento dos salários diante da dificuldade concorrente de quitar os tributos devidos, acrescentando que a Portaria nº 139/20 e a Instrução Normativa nº 1.932/20, editadas pelo governo federal, ao suspender a exigibilidade somente das contribuições do PIS e COFINS, previram menos do que deveriam, não alcançando os demais tributos federais também atingidos pela situação de excepcionalidade da pandemia.

De outro lado, as citadas decisões restritivas ao cumprimento de obrigações tributárias foram, paulatinamente, sendo suspensas pelos Colegiados ou, principalmente, pelas Presidências dos Tribunais. Moldaram-nas, sinteticamente, como exemplos, a insegurança jurídica instalada, a afronta ao princípio da isonomia, haja vista o tratamento diversificado entre contribuintes na mesma situação jurídica e a violação ao princípio da separação de poderes. Serviram, identicamente, de supedâneo para essa limitação ao intento dos contribuintes: o “direito dos desastres”, apontando-se, à solução jurídica dos litígios, a indispensável coordenação dos esforços administrativos e o planejamento global das respostas ao “ciclo dos desastres”;<sup>12</sup> impossibilidade de a decisão judicial substituir o critério de conveniência e oportunidade da Administração, mormente em tempos de crise e calamidade, não detendo o Judiciário elementos técnicos suficientes para a prolação de decisão equilibrada e harmônica, comprometendo à condução coordenada e sistematizada das ações necessárias à mitigação dos danos provocados pela Covid-19;<sup>13</sup> não cabimento

<sup>11</sup> A respeito, de uma maneira geral, confirmam-se os seguintes processos: 1016209-67.2020.8.26.0053; 5000689-48.2020.4.03.6107; 5001503-46.2020.4.03.6144; 5004087-09.2020.4.03.6105; 5002358-30.2020.4.03.6110; 5002343-85.2020.4.03.6102; 1018785-12.2020.4.01.3400.

<sup>12</sup> Agravo de Instrumento nº 5012834-97.2020.4.04.0000/RS do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

<sup>13</sup> Suspensão de liminar pela Presidência do Tribunal de Justiça de São Paulo nos Autos nº 2066138-17.2020.8.26.0000. Em similar sentido: TJSP, SS 2066138-17.8.26.0000.

do manejo da tese da “teoria da imprevisão”, aplicável ao equilíbrio das obrigações comutativas, recíprocas e onerosas, mas não à obrigação tributária, porque alicerçada na lei e na falta de fundamentos técnicos ao Judiciário ante a análise das consequências para o orçamento estatal frente a despesas imprevistas e o risco de efeito multiplicador.<sup>14</sup>

A propósito, neste momento de incertezas sobre as sequelas provenientes da pandemia, parecem-nos acertadas as últimas decisões, as quais revelam uma autocontenção judicial acerca dos pleitos deduzidos individualmente pelos contribuintes.

Com efeito, por mais notórios que sejam os estragos já provocados pelo novo coronavírus, abalando assustadoramente a economia, não estamos no ciclo de interferência do Judiciário por meio da inibição de obrigações tributárias, sob pena de quebra em cadeia e agravamento da crise. O amparo que se espera, nessa quadra, é o político, viabilizando solução uniforme por quem ostenta maior competência profissional para tratamento do assunto.

De se recordar que esse suporte estatal implicará gerenciamento orçamentário pelo impacto dos grandes dispêndios direcionados ao estancamento do problema sanitário originado da pandemia. Por isso, impõe-se um juízo crítico pelos magistrados quanto ao efeito macroscópico de suas decisões que ocasionam alocações financeiras, lastreadas na microjustiça do caso concreto, ensejando o remanejamento de outros gastos ou a oneração dos contribuintes com o aumento da voracidade do Fisco.<sup>15</sup>

No âmbito do Direito Tributário, a dilação do pagamento do tributo e/ou o parcelamento das obrigações tributárias subsome-se ao princípio da preeminência legislativa, por meio do qual, como regra, a igualdade realiza-se nos exatos termos da legislação, uma vez que a lei funciona como primeira garantia dos contribuintes,<sup>16</sup> ex vi dos arts. 97, inciso VI, 152 e 155-A, do Código Tributário Nacional e do art. 150, inciso I, da Constituição de 1988.

Ademais, não se pode olvidar da relevância do princípio da legalidade à organização e funcionamento do sistema tributário nacional, do sistema de finanças públicas e do sistema financeiro nacional (arts. 146, 163 e 165, da CF), o que tem ensejado, na hipótese de inconstitucionalidade por omissão, a adoção, por nossa Suprema Corte, de sentenças de perfil aditivo — ADIs 2240 e 3682 e MI 670).<sup>17</sup>

Veja-se, também, que a norma inscrita no art. 916 do Código de Processo Civil, que permite o parcelamento no âmbito de execuções de títulos extrajudiciais, sequer se aplica às cobranças embasadas nos ditames da Lei nº 6.830/80.

De fato, por se revelar como lei especial, não há como se impor o parcelamento previsto na lei geral — Código de Processo Civil — às execuções fiscais (regidas pela Lei nº 6.830/80).<sup>18</sup> Aliás, na hipótese de execução de crédito tributário, o tratamento da

<sup>14</sup> STF, SS nº 5363/SP, SS 5373/SE; SS 5374/SP; SS 5375/PR; STP 185/MA; STP 193/RS.

<sup>15</sup> OLIVEIRA, Fernando Fróes. Finanças públicas, economia e legitimação: alguns argumentos em defesa do orçamento autorizativo. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 684-686.

<sup>16</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 240-241.

<sup>17</sup> CANOTILHO, José J. Gomes et al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 1525-1532.

<sup>18</sup> Nesse vértice, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo, ex vi, v.g.: TJSP; Agravo de Instrumento 2153953-86.2019.8.26.0000; Relator (a): Rezende Silveira; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Santo André — 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/07/2019; Data de Registro: 30/07/2019; TJSP; Agravo de Instrumento 2265444-35.2018.8.26.0000; Relator (a): Maria Laura Tavares; Órgão Julgador: 5ª Câmara de Direito Público; Foro de São Caetano do Sul — SAF — Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 11/02/2019; Data de Registro: 11/02/2019.



matéria exige lei complementar, conforme redação do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, lembrando-se que o Código de Processo Civil tem status de lei ordinária (Lei nº 13.105/15).

#### 4. Novos rumos tributários e controle jurisdicional

Com o decorrer do término da pandemia de Covid-19, a moldura tributária do país deverá ser tecida, então, pelos Poderes Legislativo e Executivo, que levarão em consideração as repercussões econômicas dela geradas.

Para se ter uma ideia, de acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, a lei orçamentária anual vigente — Lei nº 13.978, de 17 de janeiro de 2020 —, estimava um crescimento do PIB brasileiro na ordem de 2,32%, contabilizando a arrecadação total do ano no montante de R\$ 2.799.395.606.407,46. Apesar disso, com o isolamento social até 31 de julho de 2020, permanecendo em funcionamento somente os serviços e atividades essenciais, nos moldes do Decreto Federal nº 10.282, de 20 de março de 2020, as perdas de arrecadação aproximam-se de R\$ 1.100.639.135.479,10 (R\$ 1,10 Trilhão) ou 39,32% do anteriormente previsto na referida lei orçamentária ao ano de 2020. Logo, no cenário de isolamento social estendido até o final de julho, a estimativa de arrecadação total para 2020 passou a ser de R\$ 1,70 Trilhão (e não mais de R\$ 2,80 trilhões).<sup>19</sup>

Segundo dados divulgados pelo Ministério da Economia, a arrecadação total das Receitas Federais atingiu, em abril de 2020, o valor de R\$ 101.154 milhões, registrando decréscimo real (IPCA) de 28,95% em relação a abril de 2019, resultado bastante influenciado pela queda de faturamento no período e também pelos diversos diferimentos decorrentes da pandemia causada pelo coronavírus.<sup>20</sup>

Será inevitável o ajuste tributário, sobretudo em tempos de queda na arrecadação.

Competirá, de modo precípua, à democracia majoritária, a ponderação entre os direitos envolvidos: reabastecimento dos cofres públicos à continuidade de execução das políticas públicas impostas na Constituição Federal e a recuperação da economia, estancando-se a ruína de empresas<sup>21</sup> e o aumento do desemprego.<sup>22</sup> Essa ponderação entre os princípios em colisão, deve, por certo, residir também na concretização legislativa, diante dos projetos em gestação, sem prejuízo de sua incidência nas fases de decisão por meio das atividades administrativa e judicial, proporcionando uma “acomodação otimizada” entre eles.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> *Queda da arrecadação tributária em decorrência dos efeitos da pandemia do coronavírus*. Disponível em: <https://bit.ly/327c5tw>. Acesso em: 12 jul. 2020.

<sup>20</sup> *Análise da Arrecadação das Receitas Federais — Abril/20 — Relatório publicado em maio de 2020*. Disponível em: <https://bit.ly/315sYFn>. Acesso em: 22 maio 2020.

<sup>21</sup> No ponto, “Falências aumentam 71%; pequena empresa sofre mais”. Disponível em: <https://bit.ly/2YbR3sh>. Acesso em: 14 jul. 2020.

<sup>22</sup> Veja: “Pandemia faz taxa de desemprego atingir o maior percentual em dois meses”. *Jornal Agora*, Campo Grande, 19 jul. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2YciBOJ>. Acesso em: 19 jul. 2020.

<sup>23</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 109-112.



E essas medidas já começam a pulverizar.<sup>24</sup> Fala-se em possibilidade de instituição: do imposto sobre grandes fortunas; da tributação de dividendos pagos por pessoa jurídica a pessoa física; de contribuição sobre movimentação de operações em Bolsa de Valores; de tributo sobre transação digital. Cogita-se, na mesma senda, a majoração da tributação das operações sujeitas ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), com a progressividade de alíquotas até 8%.<sup>25</sup> Ao lado da criação de tributos, intenciona-se a redução de renúncia de receitas.<sup>26</sup>

Concomitantemente, tramitam no Congresso Nacional projetos de emendas constitucionais relativos à tão esperada reforma tributária,<sup>27</sup> com a tentativa de unificação em tributo nacional (Imposto sobre Bens e Serviços — IBS) de impostos de maior arrecadação nas esferas federal, estadual e municipal.

No estágio de uma Administração Pública que deve se pautar pela governança corporativa (capacidade de executar administrativa e financeiramente as decisões empenhadas), espera-se a participação dos cidadãos nos processos públicos de tomadas dessas difíceis decisões, com a garantia de autonomia e isenção do Estado quanto a interesses parciais de grupos de pressão e/ou de interesses político-partidários.<sup>28</sup>

De outro lado, competirá ao Judiciário, de modo subsidiário, zelar pelos compromissos impregnados na Carta da República a título de direitos e garantias dos contribuintes, limitando eventuais abusivos legislativos. Afinal, cabe-lhe o acompanhamento suplementar da implementação das políticas públicas constitucionais tendentes à realização de direitos sociais.

Como dito alhures, nessa fase, exige-se uma maior restrição judicial em relação à intervenção nos planos governamentais desenvolvidos na esfera tributária ao combate dos nefastos efeitos da pandemia de Covid-19. Apesar disso, numa omissão prolongada dos Poderes Legislativo e Executivo a respeito, uma maior atuação do Poder Judiciário poderá acontecer.<sup>29</sup> *Mutatis mutandis*, essa jurisdição constitucional sobre o orçamento reforça-se com a configuração de Estado de Coisa Inconstitucional (ECI), a exemplo do revelado na ADPF 347, autorizando a prolação de decisões judiciais de perfil aditivo, a pretexto de eficiente proteção à dignidade da pessoa humana e ao respeito ao mínimo existencial. Sendo assim, parece-nos que será a hora de, eventualmente, se proceder à suspensão ou à prorrogação do cumprimento de obrigações tributárias sob a assertiva de salvaguarda de empresas e do retorno social que elas provocam, como o primado do

<sup>24</sup> Interessante compilado de projetos de leis tributárias voltados ao Coronavírus, logo no início da pandemia, foi realizado por Alessandra Okuma. Disponível em: <https://bit.ly/3awiUZn>. Acesso em: 1 abr. 2020.

<sup>25</sup> A propósito, o PL 250/2020, em curso na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, o qual “altera a Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos — ITCMD, visando à mitigação dos efeitos da pandemia do novo coronavírus — COVID-19 no âmbito do Estado”.

<sup>26</sup> TRUFFI, Renan. Governo almeja reduzir renúncia de receitas. *Valor Econômico*, Rio de Janeiro, 15 jul. 2020. Disponível em: <https://glo.bo/3aCrBuD>. Acesso em: 15 jul. 2020.

<sup>27</sup> Em resumo, na PEC 45/2019, há previsão de extinção do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por um único tributo nacional, que não acarretará redução da carga tributária, mas que promete simplificação da arrecadação, com transição tributária em dez (10) anos. Na PEC 110/2019, existe prenúncio de extinção do PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS, IOF, salário-educação, CIDE-combustíveis e Pasep mediante a substituição pelo IBS, com mesma alíquota a todos os entes fixada em lei complementar. Por meio do último projeto, ainda, o IRPJ incorporaria a CSLL, o ITCMD passaria à competência da União, o IPVA alcançaria novos veículos automotores (aeronaves embarcações) e excluiria outros (veículos destinados à pesca ou transporte público).

<sup>28</sup> MIRAGEM, Bruno. *A nova administração pública e o direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 51-55.

<sup>29</sup> Como exorta Jorge Miranda, existe a possibilidade de as omissões inconstitucionais, de uma forma geral, derivarem da função legislativa, da função política ou de governo, da função administrativa e até da função jurisdicional (MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 2. ed. Coimbra: Editora Coimbra, 2005. v. 4, p. 292).

trabalho e a busca do pleno emprego. Autorizar-se-ia, portanto, a interpretação de normas sobre gestão pública, considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados, como prescreve o art. 22 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

## 5. Conclusão

A pandemia de Covid-19, decorrente de crítica crise de saúde mundial, além dos efeitos impregnados na economia, tem gerado complexas discussões no âmbito jurídico. Em relação ao Direito Tributário, segmento de nosso artigo, logo se percebeu, no Poder Judiciário, a aflição de empresas quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, em especial pelas medidas de isolamento social, como a suspensão das atividades, que lhes foram ordenadas.

Ações judiciais nas quais se tentou, com inegável franqueza, exteriorizar a depressão empresarial, sob o argumento de impossibilidade de cumprimento das obrigações tributárias, de início, tiveram algum amparo dos magistrados. Não obstante, as tutelas provisórias deferidas foram sendo revertidas, sucessivamente, uma vez que o tempo seria de reforço às receitas orçamentárias, haja vista os inegáveis desembolsos estatais ao estancamento da instabilidade proporcionada pelo novo coronavírus.

De fato, parece-nos acertada essa condução, *prima facie*, dos litígios judiciais, porquanto aos juízes faltariam elementos técnicos suficientes à tomada da decisão equilibrada. Ao Judiciário, não se espelhariam as consequências práticas da decisão inibitória de obrigações tributárias, impondo-se cautela, a teor do artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Não se quer, todavia, recomendar o acovardamento do Judiciário. Ao revés, as breves ideias compartilhadas para a construção do debate — e naturalmente para as críticas — ilustram que o controle judicial da situação reforça-se com eventual indiferença dos outros dois poderes constituídos com os nefastos resultados da calamidade pública em causa. Não se pode perder de vista que o problema ganha certa perenidade, exigindo, então, soluções balanceadas, sem imediatismo, por meio das quais culmine uma agenda tributária que cumpra a função instituída em nossa Lei Fundamental de 1988.

O contexto indica o advento de reformas tributárias. O Judiciário, apesar da autocontenção inicial ao manter a agenda político-financeira de pagamento de tributos na pandemia, deverá estar alerta para os possíveis excessos do Estado sob a roupagem de reabilitação fiscal. Espera-se, pois, serenidade, uma vez que da real compreensão das dificuldades presentes moldaremos — para o bem ou para o mal — a tributação das gerações futuras. Logo, que a dificuldade inerente ao período seja móvel para respostas sensatas, sem jamais se perder o otimismo ao “novo normal”, calhando as precisas palavras de Fernando Sabino<sup>30</sup>:

*De tudo, ficaram três coisas: a certeza de que ele estava sempre começando, a certeza de que era preciso continuar e a certeza de que seria interrompido antes de terminar. Fazer da interrupção um caminho novo. Fazer da queda um passo de dança, do medo uma escada; do sono, uma ponte; da procura, um encontro.*

<sup>30</sup> SABINO, Fernando. *O encontro marcado*. 32. ed. Rio de Janeiro: Record, 1981, p. 154.

## Referências bibliográficas

- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- CANOTILHO, João. J. Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- MIRAGEM, Bruno. *A nova administração pública e o direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional, tomo VI: inconstitucionalidade e garantia da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 9-30, 2015.
- OLIVEIRA, Fernando Fróes. Finanças públicas, economia e legitimação: alguns argumentos em defesa do orçamento autorizativo. In: FELLET, André Luiz Fernandes; DE PAULA, Daniel Giotti; NOVELINO, Marcelo (org.). *As novas faces do ativismo judicial*. Salvador: Juspodivm, 2013. p. 683-708.
- PANDEMIA faz taxa de desemprego atingir o maior percentual em dois meses”. *Jornal Agora*, Campo Grande, 19 jul. 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2YciBOJ>. Acesso em: 19 jul. 2020.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- SABINO, Fernando. *O encontro marcado*. 32. ed. Rio de Janeiro: Record, 1981.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. *Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v.4.
- TRUFFI, Renan. Governo almeja reduzir renúncia de receitas. *Valor Econômico*, Rio de Janeiro, 15 jul. 2020. Disponível em: <https://glo.bo/3aCrBuD>. Acesso em: 15 jul. 2020.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.